
Datum: 28.09.2011
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 4480/07
ECLI: ECLI:DE:FGK:2011:0928.5K4480.07.00

Tenor:

Unter Änderung des Einkommensteuerbescheides vom 28.03.2006 und Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung wird die Einkommensteuer für 2004 neu festgesetzt mit der Maßgabe, dass die streitigen Einkünfte des Klägers aus den S-Corporations in Höhe von 250.959 EUR bei der Besteuerung keine Berücksichtigung finden. Die Neuberechnung der Einkommensteuer für 2004 wird dem Beklagten aufgegeben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht zuvor der Kläger Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

1

Der Kläger ist US-amerikanischer Staatsbürger und im Juni 2003 nach Deutschland gezogen. Er ist seit 1996 mit Frau A verheiratet, die im Jahr 1995 von Deutschland in die USA ausgewandert ist. Frau A ist Eigentümerin eines Einfamilienhauses in B (C), das nach wie vor von den Eheleuten bewohnt wird. Die Eheleute haben zwei gemeinsame Kinder, die beide in den USA geboren sind. In Deutschland bewohnt der Kläger zusammen mit seiner Familie ebenfalls ein Einfamilienhaus. Der ältere der beiden Söhne besuchte im Streitjahr eine internationale Schule, der andere ging noch in den Kindergarten.

2

3

Im Streitjahr war der Kläger für die Firmen seines Schwiegervater (E GmbH und E D GmbH) im Inland nichtselbstständig tätig. Darüber hinaus war der Kläger im Streitjahr in den USA Alleingesellschafter der Firmen F Inc. und G Inc. und zugleich Präsident bzw. Vizepräsident dieser Gesellschaften. Beide Gesellschaften haben in den USA nach Supchapter S (§§ 1361 bis 1378) des International Revenue Code (IRC) für die Besteuerung als sog. S-Corporation optiert und sind mithin in den USA nicht körperschaftsteuerpflichtig. Mit der amerikanischen Steuererklärung erklärte der Kläger als „part-year resident“ Einkünfte aus den S-Corporations von 301.143 US Dollar. Aus den Unternehmen bezog der Kläger darüber hinaus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von 125.654 US Dollar.

Für das Streitjahr führte der Beklagte antragsgemäß eine getrennte Einkommensteuerveranlagung durch. Mit dem Einkommensteuerbescheid vom 28.03.2006 vertrat er die Auffassung, der Kläger habe seinen Lebensmittelpunkt im Inland. Dementsprechend gelte er nach Art. 4 Abs. 2 Buchst. a des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den USA (DBA-USA) im Inland als ansässig. Mithin unterwarf er den Arbeitslohn des Klägers aus den USA in Höhe von umgerechnet 100.522 EUR dem Progressionsvorbehalt. Ferner behandelte er die vom Kläger erzielten „Ausschüttungen“ aus seinen amerikanischen Gesellschaften (S-Corporations) in Höhe von umgerechnet 250.959 EUR als steuerpflichtige Kapitalerträge, da für ausländische Kapitalerträge dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zustehe.

4

Hiergegen wendete sich der Kläger mit dem Einspruch vom 30.03.2006. Er machte geltend, dass er sowohl mit dem auf die USA entfallenden Arbeitslohn als auch mit den in der amerikanischen Steuererklärung ausgewiesenen Erträgen aus den S-Corporations in Deutschland nur mit dem Progressionsvorbehalt der Besteuerung unterliege. Denn nach dem Protokoll Nr. 2 zu Art. 4 Abs. 1 DBA-USA gelte er als in den USA ansässig. Er habe in den USA eine ständige Wohnstätte und halte sich dort zumindest zeitweilig auf. Dies gelte auch für seine Ehefrau, die Inhaberin einer Greencard sei.

5

Mit Einspruchsentscheidung vom 09.11.2007 wies der Beklagte den Einspruch des Klägers als unbegründet zurück. Er hielt daran fest, dass der Kläger als im Inland ansässig zu behandeln sei. Da der Kläger sowohl in den USA als auch im Inland über eine ständige Wohnstätte verfüge, gelte für die Bestimmung der Ansässigkeit nicht Art. 4 Abs. 1, sondern Art. 4 Abs. 2 DBA-USA. Mithin bestimme sich die Ansässigkeit nach dem Mittelpunkt der Lebensinteressen. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen habe im Streitjahr in Deutschland gelegen. Denn in Deutschland habe der Kläger zusammen mit seiner Ehefrau und seinen Kindern einen gemeinsamen Wohnsitz unterhalten und dort auch gearbeitet. Im Übrigen habe der Kläger trotz Aufforderung nicht dargelegt, wo sich seiner Auffassung nach der Mittelpunkt der Lebensinteressen befunden haben soll. Dies gehe zu Lasten des Klägers; denn für die begehrte Steuerermäßigung trage er die objektive Feststellungslast.

6

Mit der vorliegenden Klage verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. Zur Begründung trägt er im Wesentlichen Folgendes vor: Für Zwecke der Anwendung des DBA-USA gelte er, der Kläger, als in den USA ansässig. Insoweit sei zu berücksichtigen, dass er gebürtiger US-Amerikaner sei. Er sei in den USA aufgewachsen und dort zur Schule gegangen. Seine Berufsausbildung habe er bei amerikanischen Unternehmen absolviert. Heute sei er Präsident bzw. Vizepräsident von zwei amerikanischen Unternehmen. Seine Eltern und seine beiden Schwestern lebten ebenfalls in den USA. Dort befände sich auch sein Freundeskreis. Ferner habe er mit seiner Ehefrau in den letzten 11 Jahren vor dem Zuzug nach Deutschland in den USA gelebt. Nicht nur sein berufliches Engagement erfordere daher seinen regelmäßigen Aufenthalt in den USA. Allerdings habe er im Streitjahr – seiner Erinnerung

7

nach – mehr Tage in Deutschland als in den USA verbracht. Nach wie vor habe er jedoch ein amerikanisches iTunes-Konto in einem amerikanischen Store. Ebenfalls verfüge er nach wie vor über Konten und Kreditkarten bei mehreren amerikanischen Banken. Ferner sei er Mitglied im Tennisclub, Beachclub und Segelclub in H am K. Auch habe er in den USA einen Pkw mit EZ-Pass für die elektronische Abbuchung der Autobahn- und Brückengebühren. Soweit es die Schulferien erlaubten, halte er sich mit seiner Familie regelmäßig in den USA auf. Der Lebensmittelpunkt liege mithin nach wie vor in den USA. Dies komme auch in der vorgelegten amerikanischen Steuererklärung als „part-year resident“ zum Ausdruck. Denn diese setze den Nachweis eines Aufenthalts in den USA von zumindest 60 Tagen im Kalenderjahr voraus. Es komme hinzu, dass er, der Kläger, in den USA über Firmeneigentum verfüge, dass nach überschlägiger Wertermittlung bei rund 15 Mio. US Dollar liegen dürfte. Demgegenüber verfüge er in Deutschland über keinerlei Firmeneigentum. Deshalb sei er gemäß Art. 4 Abs. 2 Buchst. c DBA-USA in Verbindung mit dem Protokoll Nr. 2 zu Art. 4 Abs. 1 DBA-USA als nur in den USA ansässig zu behandeln. Mithin seien die streitigen Einkünfte nur dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen.

Selbst wenn man mit dem Beklagten von einer Ansässigkeit in Deutschland ausgehen würde, 8
wären die streitigen Einkünfte aus den S-Corporations nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts der Besteuerung zu unterwerfen. Bei den Einkünften aus den S-Corporations handele es sich um gewerbliche Gewinne im Sinne des Art. 7 des DBA-USA. Diese seien nach Art. 23 Abs. 2 Buchst. b DBA-USA von der Besteuerung in Deutschland auszunehmen und lediglich dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen. Für die Einkünfte aus den S-Corporations habe er, der Kläger, auf die transparente Besteuerung als Personengesellschaft optiert. Dementsprechend würden die beiden S-Corporations in den USA steuerlich nicht als Kapitalgesellschaften, sondern als Personengesellschaften behandelt. Im Rahmen der amerikanischen Steuererklärung habe er folglich die Einkünfte aus den S-Corporations auch als gewerbliche Gewinne deklariert und versteuert. Für die vergleichbaren Gebilde der Limited Liability Company (LLC) habe das Bundesministerium der Finanzen (BMF) mit Schreiben vom 19.03.2004 IV B 4-S-1301 USA-22/04 bei fehlender Option als Kapitalgesellschaft die Einordnung als Personengesellschaft sowie auch als Betriebsstätte des einzigen Gesellschafters bestätigt. Mithin erzielten im Inland ansässige Gesellschafter gewerbliche Gewinne (Unternehmenseinkünfte im Sinne des Art. 7 DBA-USA). Nichts anderes könne vorliegend für die Einkünfte aus den S-Corporations gelten. Es komme hinzu, dass der Bundesfinanzhof (BFH) einer S-Corporation mit transparenter Besteuerung einerseits den DBA-Abkommenschutz gewähre und andererseits das Schachtelprivileg versage. Daraus ergebe sich zwingend, dass eine S-Corporation, die nach amerikanischem Recht zur transparenten Besteuerung als Personengesellschaft optiert habe und deren Einkünfte beim amerikanischen Gesellschafter versteuert würden, auch in Deutschland als transparent behandelt werden müsse. Die Einkünfte aus einer solchen S-Corporation seien mithin mit Einkünften einer Personengesellschaft gleich zu stellen und dürften nur mit dem Progressionsvorbehalt der Besteuerung unterliegen. Soweit sich der Beklagte demgegenüber auf Art. 21 Abs. 1 DBA-USA stütze, könne dem nicht gefolgt werden. Der Beklagte übersehe offensichtlich Abs. 2 der Vorschrift. Danach sei das Besteuerungsrecht für in den USA gelegene Betriebsstätten auch für Einkünfte, die grundsätzlich solche des Abs. 1 seien, wieder ausgeschlossen. Ebenso wenig komme die vom Berichterstatter und Beklagten zur Erledigung des Rechtsstreits vorgeschlagene Billigkeitsmaßnahme auf der Grundlage der Verfügung der OFD Chemnitz vom 31.03.2003 S 1301-222/St 22 in Betracht. Abgesehen davon, dass die Verfügung für Nordrhein-Westfalen nicht bindend sei, stehe der Anwendung der Verfügung entgegen, dass vorliegend keine Gewinne ausgeschüttet worden seien. Bei den streitigen Einkünften aus den S-Corporations, die mit der amerikanischen Steuererklärung erklärt worden seien, handele es sich um

Bruttogewinne. Zum weiteren Nachweis verweist der Kläger insoweit auf die vorgelegten Bilanzen der Firmen G Inc. und F Inc.

In der mündlichen Verhandlung sind die Beteiligten darauf hingewiesen worden, dass es möglicherweise am erforderlichen Zufluss der „Ausschüttungen“ für das Streitjahr fehlt. 9

Daraufhin beantragt der Kläger, 10

unter Änderung des Einkommensteuerbescheides 2004 vom 28.03.2006 und Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 09.11.2007 die Einkünfte des Klägers aus den S-Corporations aus der Besteuerung herauszunehmen, 11

hilfsweise dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen. 12

Der Beklagte beantragt, 13

die Klage abzuweisen. 14

Der Beklagte verweist zur Begründung vollinhaltlich auf seine Ausführungen in der angefochtenen Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt er aus, dass unter Berücksichtigung aller Umstände im Streitfall nach wie vor nicht davon ausgegangen werden könne, der Kläger habe den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen im Streitjahr in den USA gehabt. Der Kläger habe selbst eingeräumt, dass er sich im Streitjahr öfter im Inland als in den USA aufgehalten habe. Welche persönliche Verbundenheit mit Deutschland bestehe, habe der Kläger im Einzelnen nicht dargestellt. Vielmehr habe er lediglich Umstände vorgetragen, die seiner Meinung nach für eine Verbundenheit zu den USA sprechen würden. Im Übrigen verbleibt der Beklagte dabei, dass es sich bei den streitigen Einkünften aus den S-Corporations um Einkünfte aus Kapitalvermögen handele, bei denen es sich abkommensrechtlich um Ausschüttungen im Sinne des Art. 21 Abs. 1 DBA-USA handele. Insoweit verweist er auf die Ausführungen unter Textziffer 4.1.4.2 im BMF-Schreiben vom 16.04.2010 IV B 2-S 1300/09/10003. Das BMF-Schreiben berücksichtige auch die jüngere BFH-Rechtsprechung zu den S-Corporations. Danach ändere die Ausübung des steuerlichen Wahlrechts im Quellenstaat als Personengesellschaft aus deutscher Sicht nichts an der Einordnung als juristische Person. Schließlich sei auch nichts dafür ersichtlich, aus welchen Gründen die bereits angeführte Billigkeitsregelung, wonach die Ausschüttungen um 35 % gemindert werden könnten, auf Nordrhein-Westfalen keine Anwendung finden sollte. 15

Entscheidungsgründe 16

Die Klage ist begründet. 17

Der Beklagte hat die Gewinnanteile des Klägers aus den S-Corporations zu Unrecht gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) der inländischen Besteuerung unterworfen. 18

Der Kläger war im Streitjahr nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig, da er – zwischen den Beteiligten nicht weiter streitig - im Inland einen Wohnsitz (§ 8 der Abgabenordnung) inne hatte. Dass der Kläger seinen (bisherigen) Wohnsitz in den USA nach seinem Vorbringen beibehalten hat, hindert die Möglichkeit der Zuordnung eines inländischen Wohnsitzes nicht (vgl. BFH-Urteil vom 28.01.2004 I R 56/02, BFH/NV 2004, 917). Ebenso stellt es kein Hindernis dar, dass der Kläger nach Maßgabe des Art. 4 Abs. 2 Buchst. a DBA-USA möglicherweise wegen eines dortigen Mittelpunkts der Lebensinteressen als in den USA ansässig galt. Denn der doppelbesteuerungsrechtliche Begriff der Ansässigkeit ist allein auf 19

die Anwendung des DBA beschränkt (vgl. BFH-Urteil vom 07.03.2007 I R 17/06, BFH/NV 2007, 1638). Als unbeschränkt Steuerpflichtiger unterlag der Kläger im Streitjahr grundsätzlich mit seinem Welteinkommen der inländischen Besteuerung. Hierunter fallen grundsätzlich auch Ausschüttungen (Dividenden) aus in- und ausländischen Kapitalgesellschaften nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

Bei den beiden S-Corporations handelt es sich auch um Körperschaften im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. 20

Für die Frage, ob es sich bei den S-Corporations im Streitfall um Kapitalgesellschaften oder aber Personengesellschaften handelt, ist auf die deutsche Rechtsordnung abzustellen (vgl. BFH-Urteil vom 20.08.2008 I R 39/07, BStBl II 2009, 234 mit weiteren Nachweisen). Es ist ein sog. Typenvergleich vorzunehmen. Entscheidend ist, ob die ausländische Gesellschaft einer deutschen Körperschaft oder Personengesellschaft wirtschaftlich gleichwertig ist, d. h. ob die ausländische Gesellschaft eine körperschaftsteuerliche Struktur aufweist. 21

Das US-Steuerrecht räumt bestimmten Corporations die Möglichkeit ein, für eine Besteuerung auf der Ebene der Gesellschafter zu optieren. Voraussetzung hierfür ist, dass die Corporation nicht mehr als 75 Anteilseigner hat, kein Gesellschafter ein nicht in den USA ansässiger Ausländer ist und die Gesellschafter allesamt in den USA der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen. Unter diesen Voraussetzungen besteht die Möglichkeit, einen Antrag auf Besteuerung als S-Corporation gemäß § 1361 IRC zu stellen. Vorliegend ist der Kläger alleiniger Gesellschafter beider Gesellschaften. Ferner ist er Staatsbürger der USA und dort auch als „part-year resident“ steuerpflichtig. Schließlich haben beide Gesellschaften von der Möglichkeit der Option nach § 1361 IRC Gebrauch gemacht. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht weiter streitig und ergibt sich im Übrigen ohne weiteres aus der vom Kläger für das Streitjahr vorgelegten amerikanischen Steuererklärung. Dort sind die Gewinne aus den beiden Corporations unter der Zeile 11 als Gewinne aus S-Corporations erklärt. Für die G Inc. ergibt sich dies zusätzlich aus dem vom Kläger vorgelegten Geschäftsbericht für das Wirtschaftsjahr 2004. Dort ist ausdrücklich festgehalten, dass die G Inc. eine S-Corporation des Bundesstaates C ist. 22

Der vorzunehmende Typenvergleich ergibt, dass die S-Corporations körperschaftsteuerliche Strukturen aufweisen. Die S-Corporations sind rechtsfähig und körperschaftsteuerlich organisiert. Ihre Anteilseigner haften nicht persönlich. Die Ausübung des steuerlichen Wahlrechts, in den USA als S-Corporation nicht der Körperschaftsteuer zu unterliegen, ändert nichts daran, dass es sich zivilrechtlich um Aktiengesellschaften handelt. Die körperschaftsteuerliche Struktur wird auch durch den Umstand bestätigt, dass der Kläger als Präsident bzw. Vizepräsident im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus beiden Gesellschaften bezogen hat. Die Qualifizierung sog. S-Corporations als juristische Personen wird auch vom BFH geteilt (vgl. BFH-Urteil vom 20.08.2008 I R 39/07, BStBl II 2009, 234). 23

Als Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen die Gewinnanteile jedoch nur dann der inländischen Besteuerung, wenn die Voraussetzungen des § 11 EStG (Zufluss) vorliegen. An diesem Zufluss scheitert es im Streitfall. 24

Nach § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Einnahmen innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Maßgeblich ist dabei in Zweifelsfällen der Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über seine Einnahmen erlangt (vgl. Schmidt/Drenseck, EStG-Kommentar, 30. Aufl., § 11 Rz. 12). Ein solcher Zufluss hat im Streitfall jedoch nicht vorgelegen. Der Kläger hat in diesem Zusammenhang unwidersprochen vorgetragen, bei den mit der amerikanischen 25

Steuererklärung erklärten Gewinnen aus den S-Corporations in Höhe von 301.143 US Dollar handele es sich um die Bruttogewinne der Gesellschaften und nicht um entsprechende Ausschüttungen. Dies hat der Kläger belegt durch die Vorlage der Gewinnermittlungsunterlagen für die beiden Gesellschaften betreffend das Wirtschaftsjahr 2004. Der Gewinn des Wirtschaftsjahres 2004 kann frühestens jedoch im Folgejahr ausgeschüttet worden sein. Im Übrigen sollen nach dem Vorbringen des Klägers in der mündlichen Verhandlung die Gewinnanteile bis heute nicht ausgeschüttet worden sein.

Ein Zufluss ergibt sich auch nicht aus dem Umstand, dass der Kläger als alleiniger Anteilseigner als sog. beherrschender Gesellschafter beider Körperschaften anzusehen ist. Zwar wird ein Zufluss von Gewinnanteilen beim beherrschenden Gesellschafter in der Regel bereits nach Jahresabschlussfeststellung und Gewinnverwendungsbeschluss angenommen (vgl. BFH-Urteil vom 08.05.2007 VIII R 13/06, BFH/NV 2007, 2249). Der Jahresabschluss kann jedoch nicht vor Ablauf des Wirtschaftsjahres erstellt werden. Dies gilt ebenfalls für den Gewinnverwendungsbeschluss. Mithin können die streitigen Gewinnanteile dem Kläger auch nicht unter dem Gesichtspunkt eines beherrschenden Gesellschafters bereits im Streitjahr als zugeflossen gelten. 26

Dem kann der Beklagte nicht mit Erfolg entgegen halten, die Gewinnanteile aus den S-Corporations seien als Ausschüttungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu behandeln, ohne dass es darauf ankäme, ob es tatsächlich zu einer Gewinnausschüttung gekommen sei. Es kann dahinstehen, ob die vom Beklagten insoweit herangezogene Verfügung der OFD Chemnitz vom 31.03.2003 S 1301-222/2 – St 22 überhaupt den hier vorliegenden Fall noch nicht ausgeschütteter Gewinnanteile aus S-Corporations regelt. Die Rechtsauffassung steht jedenfalls mit der Besteuerung von Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 1 EStG nicht im Einklang, weil die Besteuerung von Kapitalerträgen grundsätzlich deren Zufluss voraussetzt. Im Übrigen ist es inkonsequent vom Beklagten, nur für den Besteuerungszeitpunkt die transparente Besteuerung der Gewinnanteile in den USA zu übernehmen. 27

Fehlt es mithin am Zufluss der Gewinnanteile, so kommt eine Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 in Verbindung mit § 11 EStG nicht in Betracht (vgl. ebenso Djanani, Brähler und Hartmann in Zeitschrift für Internationales Steuerrecht [IStR] 2003, 456). Die zwischen den Beteiligten streitige Frage, ob die Gewinnanteile des Klägers aus den S-Corporations im Inland der vollen Besteuerung unterliegen oder aber nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen sind, stellt sich danach erst in dem Jahr, in dem die Gewinnanteile tatsächlich an den Kläger ausgeschüttet werden. 28

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Einkommensteuer für das Streitjahr ist unter Minderung der Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 250.959 EUR neu festzusetzen. Die Neuberechnung wird dem Beklagten gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO aufgegeben. 29

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit hat ihre Rechtsgrundlage in §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 30